



VU Research Portal

EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving

Geursen, W.W.

published in

MBB. Belastingbeschouwingen
2011

document version

Peer reviewed version

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

Geursen, W. W. (2011). EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving. *MBB. Belastingbeschouwingen*, 2011(7/8), 300-312.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

This is a postprint of

EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving

Geursen, W.W.

MBB. Belastingbeschouwingen, 2011(7/8), 300-312

Published version: no link available

Link VU-DARE: <http://hdl.handle.net/1871/22851>

(Article begins on next page)

EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving

Mr W.W. Geursen*

De BES-eilanden hebben na 10/10/'10 nog steeds de LGO-status en niet de UPG-status. Hierdoor zijn de interne markt- en staatssteunregels in beginsel niet van toepassing. De afwezigheid van BES-winstbelasting vormt daarom geen verboden staatssteun. Desalniettemin zouden de vrijheid van vestiging, de Moeder-Dochter- en Fusierichtlijn van toepassing kunnen zijn op BES-vennootschappen die in 'Europees Nederland' zijn gevestigd, omdat het BES-vennootschapsrecht kwalificeert als *Nederlands* recht. Om dezelfde reden zouden die richtlijnen eveneens van toepassing kunnen zijn op Nederlandse N.V.'s/B.V.'s die op de BES-eilanden zijn gevestigd en onderworpen zijn aan de Opbrengstbelasting. Heffing daarvan zou bij een dividenduitkering, respectievelijk fusie achterwege moeten blijven.

1. Inleiding

Op 10 oktober 2010 zijn de Nederlandse Antillen ontbonden. Twee van de vijf eilanden vormen binnen ons koninkrijksbestel sindsdien twee nieuwe landen Curaçao en St. Maarten (naast de reeds bestaande landen Aruba en Nederland).¹ De overige drie eilanden Bonaire, St. Eustatius en Saba (de zogenoemde BES-eilanden) werden openbare lichamen² en daarmee onderdeel van het land Nederland. Het land Nederland heeft sindsdien geografisch gezien een Europees en een Caribisch deel. Pas op 1 januari 2011 is op de BES-eilanden nieuwe fiscale wetgeving van toepassing geworden.³ Er is voor gekozen om niet de bestaande Nederlandse fiscale wetgeving (integraal) van toepassing te laten worden, maar er is aparte fiscale wetgeving voor de BES-eilanden aangenomen.⁴ Daarmee bestaan er twee separate fiscale stelsels binnen het land Nederland,⁵ waarbij moet worden aangetekend dat op de BES-eilanden gevestigde lichamen op grond van art. 2 lid 8 Wet op de Vennootschapsbelasting (Vpb) in beginsel onderworpen zijn aan de Vennootschapsbelasting.

In deze bijdrage zal ik ingaan op enkele EU-rechtelijke aspecten van deze fiscale BES-wetgeving, waarbij ik mij overigens zal beperken tot de directe belastingen voor vennootschappen en dan alleen tot (a) de Opbrengstbelasting van hoofdstuk V Belastingwet BES,⁶ (b) de onderworpenheid van BES-vennootschappen aan de Vpb en (c) de afwezigheid op de BES-eilanden van een winstbelasting voor vennootschappen.

Zoals het Hof van Justitie van de EU (HvJ) zijn arresten betreffende de directe belastingen begint, behoren de directe belastingen tot de bevoegdheden van de lidstaten en niet tot die

* W.W. Geursen is als promovendus werkzaam bij de Vrije Universiteit, Amsterdam. Eventuele reacties op deze bijdrage kunt u sturen naar: w.w.geursen@vu.nl. Dit artikel is gebaseerd op een presentatie die ik heb gehouden tijdens het congres over de fiscale BES-wetgeving van 15 februari 2011 georganiseerd door de VU en KPMG Meijburg; zie voor het verslag van dat congres: P. Eerenberg, R.T. Ersilia, "Fiscale BES-wetgeving", *WFR* 2011/637.

¹ Op die datum werd de Rijkswet wijziging Statuut in verband met de opheffing van de Nederlandse Antillen (Stb. 2010, 333) van kracht (Stb. 2010, 387) om 00.00 uur in het Caribische deel en om 06.00 uur in het Europese deel van het Koninkrijk.

² Door de Wet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba (Stb. 2010, 345) en art. 134 Grondwet.

³ Stb. 2010, 831 en Stb. 2010, 848.

⁴ De Wet inkomstenbelasting BES, de Wet loonbelasting BES, de Wet Douane- en Accijnswet BES en de Belastingwet BES houdende een vastgoedbelasting en Opbrengstbelasting, een algemene bestedingsbelasting, een overdrachtsbelasting en een kansspelbelasting en lokale heffingen via de Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Zie voor een nadere beschrijving daarvan: P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks, *Het fiscale stelsel in Caribisch Nederland*, Fiscale Geschriften 29, Den Haag: SDU, 2011, C.M. Koedam, "Het belastingstelsel op de BES-eilanden", *Forfaitair* 2011/215, P. Kavelaars, "Fiscaliteit in Caribisch Nederland", *WFR* 2011/300.

⁵ Zie daarover: J. Adeler, P. Kavelaars, "BES-wetgeving: Nederland kent voortaan twee fiscale stelsels", *MBB* 2010/05 en P. Kavelaars, "Nederland in fiscale spagaat", *Belastingbrief* 2010/01.

⁶ Wet van 16 december 2010 houdende vaststelling van de Wet Belastingwet BES (Belastingwet BES) (Stb. 2010, 845).

van de EU. Desalniettemin zijn de lidstaten bij het uitoefenen van die bevoegdheden⁷ verplicht die zodanig uit te oefenen dat zij geen inbreuk maken op het EU-recht.⁸ De EU-rechtelijke normen waarmee lidstaten rekening hebben te houden bij de uitoefening van die bevoegdheden zijn vooral (i) de vrijheden van de interne markt, (ii) de staatssteunregels en (iii) de enkele richtlijnen op het gebied van directe belastingen.⁹

In deze bijdrage zal ik daarom ingaan op deze drie EU-rechtelijke aspecten en dan met name stilstaan bij de vraag in hoeverre deze van invloed zijn op de Opbrengstbelasting van art. 5.1 e.v. Belastingwet BES. Is de Opbrengstbelasting als exitheffing van art. 5.8 Belastingwet BES in strijd met de vrijheid van vestiging van art. 49 VWEU (par. 3), dan wel met de fusierichtlijn (par. 4.2), wanneer een BES-vennootschap verdwijnt door fusie? En is de Opbrengstbelasting niet een bronbelasting die is verboden ingevolge de Moeder-Dochterrichtlijn (par. 4.1)? Tot slot zal ik ingaan op de vraag of de afwezigheid van een winstbelasting geen staatssteun vormt in strijd met art. 107 VWEU (par. 5)?

Alvorens aan die analyse te kunnen beginnen dient allereerst de status van de BES-eilanden te worden geanalyseerd onder het EU-recht (par. 2). Die status is namelijk van belang voor de vraag of en in hoeverre de vrijheden, de richtlijnen en de staatssteunregels van toepassing zijn op de wetgeving op de BES-eilanden.

2. Status BES onder EU-recht

Voordat kan worden bepaald welke EU-rechtelijke aspecten er kleven aan de fiscale BES-wetgeving en welke gevolgen dat heeft, zal eerst moeten worden bepaald welk en 'hoeveel' EU-recht van toepassing is op de BES-eilanden. De Nederlandse Antillen waren zogenaamde Landen en Gebieden Overzee (LGO). Onder het EU-recht hebben die een speciale status (de term 'status aparte' zal ik in dit verband maar niet gebruiken), waarop een apart regime van toepassing is. De vraag is of dit voor de BES-eilanden blijft gelden. Overigens is het in dezen belangrijk precies te zijn met de termen Koninkrijk der Nederlanden en Nederland; dat zijn in dit verband geen synoniemen en zij dienen niet met elkaar te worden verward. Nederland is immers het land Nederland, bestaande uit het Europese deel van het Koninkrijk en de BES-eilanden; het Koninkrijk der Nederlanden is de internationaalrechtelijke staat en bestaat uit de vier landen Aruba, Curaçao, St. Maarten en Nederland. Hierna zal ik ingaan (i) hoe het EU-recht territoriaal werkt (par. 2.1), (ii) wie/wat de lidstaat van de EU is (het Koninkrijk of Nederland) (par. 2.2), (iii) de bijzondere regimes voor ultraperifere gebieden (UPG) enerzijds en landen en gebieden overzee (LGO) anderzijds (par. 2.3) en (iv) vervolgens de vraag of de LGO-status van de Nederlandse Antillen blijven gelden voor de BES-eilanden (mijns inziens wel) (par. 2.4) en (v) tot slot de vraag of de BES-eilanden binnen afzienbare tijd over zouden willen/kunnen gaan van LGO- naar de UPG-status (par. 2.5).

Het belang van deze analyse is erin gelegen dat door verkrijging de UPG status de BES-eilanden onderdeel zouden worden van de interne markt waarop de vrijheden en de staatssteunregels integraal van toepassing zijn, terwijl de gebieden met de LGO-status ten opzichte van de interne markt in dezelfde positie verkeren als derde landen.

2.1. Territoriale werking EU-recht

Volgens art. 52 EU (oud art. 299 lid 1 EG) zijn het EU-Verdrag en het VWEU van toepassing op de bij name genoemde 27 lidstaten; het Koninkrijk der Nederlanden staat daar ook genoemd. De hoofdregel is dat die Verdragen van toepassing zijn op het gehele territorium van die lidstaten. De territoriale reikwijdte wordt nader uitgewerkt in art. 355 VWEU (oud art. 299 leden 2 t/m 6 EG). Als uitzondering op de hoofdregel dat die Verdragen van toepassing zijn op (het gehele territorium van) de lidstaten is in dat artikel bepaald dat zij *niet* van toepassing zijn op de Deense

⁷ Zie over de vraag wat die bevoegdheden dan nog inhouden: M. Isenbaert, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, IBFD Doctoral Series vol. 19, Amsterdam: IBFD, 2010.

⁸ Zie bijvoorbeeld HvJ 14 februari 1995, C-279/93, Schumacker (Jurispr. p. I-225), r.o. 21; en meer recent 16 juni 2011, C-10/10, Commissie/Oostenrijk (n.n.g.), r.o. 23.

⁹ De Moeder-Dochterrichtlijn: Richtlijn 90/435/EEG (PB 1990, L225/6); de Fusierichtlijn: Richtlijn 2009/133/EG (PB 2009, L310/34); de Interest & Royalty richtlijn: Richtlijn 2003/49/EG (PB 2003, L157/49); en de Spaarrenterichtlijn: Richtlijn 2003/48/EG (PB 2003, L157/38). De BES-eilanden gaan wat betreft spaarrente van bronheffing over op renseignering. Op de spaarrenterichtlijn zal ik verder niet nader ingaan.; zie nader: P. Kavelaars, "Fiscaliteit in Caribisch Nederland", *WFR* 2011/300.

Faeröer Eilanden (lid 5 sub a).¹⁰ In art. 355 VWEU (oud art. 299 leden 2 t/m 6 EG) worden daarnaast specifieke gebieden genoemd waarop niet ál het Europees recht van toepassing is, maar slechts gedeeltes daarvan. Voor de BES-eilanden zijn slechts twee categorieën relevant:¹¹ (i) de UPG (lid 1 en art. 349 VWEU)¹² waar de Verdragen van toepassing zijn met (tijdelijke) uitzonderingen op het *acquis (van de Unie)*;¹³ (ii) LGO (lid 2, en bijlage II bij het VWEU) waarop niet het gehele verdrag, maar in beginsel alleen het associatieregime van deel IV VWEU van toepassing is en een speciaal associatiebesluit (hierna: LGO-Besluit en gezamenlijk: LGO-associatieregime).¹⁴

Ziller beschrijft het systeem van art. 52 EU en art. 355 VWEU (oud art. 299 EG) als volgt: "*E[U]-law applies to the entire territory of all Member States, but with a variable intensity*".¹⁵ Bij die visie sluit ik mij aan, alhoewel dit niet geldt voor de Faeröer Eilanden. Overigens wordt vaak geconcludeerd dat de LGO buiten de werkingssfeer van de Europese Verdragen vallen.¹⁶ Dat is wat mij betreft onjuist; er is op die gebieden 'minder' EU-recht van toepassing (alleen het LGO-associatieregime en enkele algemene bepalingen); daarmee vallen ze dus niet buiten de werkingssfeer van de Verdragen.

Voor de territoriale reikwijdte van secundair Europees recht geldt in beginsel hetzelfde als voor de Europese verdragen.¹⁷ Zo gaf het HvJ aan dat verordeningen en richtlijnen "*in beginsel hetzelfde geografische toepassingsgebied hebben als het verdrag zelf*".¹⁸

2.2. Het Koninkrijk is de (lid)staat

Vanuit internationaalrechtelijk perspectief is het Koninkrijk der Nederlanden een Staat; de vier afzonderlijke landen van het Koninkrijk bezitten vanuit het internationaal recht beschouwd geen rechtsubjectiviteit;¹⁹ het land Nederland dus ook niet.

Ook vanuit Europeesrechtelijk perspectief is het Koninkrijk de (lid)staat (art. 52 EU (oud art. 299 lid 1 EG)).²⁰ De afzonderlijke autonome (bonds)landen, openbare lichamen, provincieën, gewesten, regio's, etc. waaruit een lidstaat bestaat, zijn op hun beurt geen lidstaat, maar vanuit Europeesrechtelijk perspectief 'slechts' regionale of lokale entiteiten.²¹

¹⁰ Er is overigens wel een handelsverdrag tussen de Faeröer eilanden en de EG (thans EU); overeenkomst van 6 december 1996 (Pb 1997, L53/2) en additioneel protocol van 8 december 1999 (Pb 1999, L305/226).

¹¹ Art. 355 leden 3 t/m 5 VWEU betreft individueel bij name genoemde gebieden waarvoor regimes gelden die specifiek op maat zijn gemaakt voor die gebieden.

¹² Dat zijn de Franse départements d'outre-mer (DOM) – sinds het Verdrag van Lissabon zijn die bij name genoemd in plaats van een algemene referte naar de nationaalrechtelijke definitie DOM: Guadeloupe, Frans Guyana, Martinique, Réunion, Saint Barthélemy (per 1/1/12 LGO) en Saint Martin-, de Spaanse Canarische eilanden en de Portugeze eilanden(groep) Azoren en Madeira.

¹³ HvJ 10 oktober 1978, 148/77, Hansen (Jurispr. p. 1787), r.o. 9 en 10.

¹⁴ Elke vijf à tien jaar wordt een nieuw LGO-Besluit genomen. Op dit moment is het Zevende LGO-Besluit van toepassing: Besluit 2001/822/EG van de Raad van 27 november 2001 (Pb 2001, L314/1).

¹⁵ J. Ziller, "The European Union and the Territorial Scope of European Territories", *Victoria University of Wellington Law Review* (2007), volume 38, issue 1, p. 51-63.

¹⁶ Dotinga en Soons, concluderen dat "the Caribbean parts of the Kingdom of the Netherlands are excluded from the territorial scope of the EU Treaty Regime"; H.M. Dotinga, A.H.A. Soons, "The Netherlands and the Law of the Sea", in: T. Treves, L. Pineschi (red.), *The law of the sea: the European Union and its member states*, Leiden: Martinus Nijhoff Publishers, 1997, p. 365-426, op p. 365.

¹⁷ Sommige verordeningen/richtlijnen hebben zelf hun toepassingsgebied gedefinieerd; daarvoor geldt deze regel dus niet. Zoals bijvoorbeeld art. 3 Communautair Douane Wetboek en art. 5 t/m 7 BTW-Richtlijn.

¹⁸ HvJ 16 februari 1978, 61/77, Commissie/Ierland, omtrent zeevisserij (Jurispr. p. 417), r.o. 46; in gelijke zin: HvJ 28 januari 1999, C-181/97, Van der Kooy (Jurispr. p. I-483), r.o. 34-41.

¹⁹ Zie bijvoorbeeld: A. Nollkaemper, *Kern van het Internationaal recht*, Boom Juridische Uitgevers, Den Haag, 2007, p. 45.

²⁰ Zie nader: R.S.J. Martha, "Gevolgen van de Europese integratie voor het Koninkrijksverband. Enkele discussiepunten", *Tijdschrift voor Antilliaans Recht-Justicia* 1991, p. 5-21 en de Voorlichting van de Raad van State van dinsdag 9 september 2003 over de verhouding van de Nederlandse Antillen en Aruba tot de Europese Unie, nr. W04.03.0203/I/A, Bijlage bij het Jaarverslag 2003 van de Raad van State, par. 2.a.

²¹ HvJ 10 september 2009, C-445/07 en C-455/07, Ente per le Ville Vesuviane (Jurispr. I-7993), r.o. 42, waarin wordt verwezen naar HvJ 22 november 2001, C-452/98, Nederlandse Antillen/Raad, (Jurispr. p. I-8973), r.o. 51 en 10 april 2003, C-142/00, Commissie/Nederlandse Antillen (Jurispr. p. I-3483), r.o. 59. Zie ook de beschikking van het Gerecht van 16 november 1998, T-163/97 en T-179/97, Nederlandse Antillen/Raad (niet gepubliceerd in de jurisprudentie, maar wel op curia.europa.eu), r.o. 10; zie ook G.J. Oostindie, "Vergelijkende gedachteoefeningen rond een Antilliaanse provincie", *Christen Democratische Verkenningen* 2005, p. 143-154.

Volgens het HvJ blijkt

*"[u]it het algemene stelsel van de Verdragen, dat het begrip Lid-Staat, in de zin van de institutionele bepalingen en inzonderheid die betreffende de beroepen in rechte, enkel slaat op de regeringsautoriteiten van de Lid-Staten van de Europese Gemeenschappen, en niet kan worden uitgebreid tot de regeringen van gewesten of autonome gemeenschappen, ongeacht de omvang van de hun toegekende bevoegdheden. Anders zou het institutionele evenwicht worden verstoord dat is neergelegd in de Verdragen, die onder meer de voorwaarden bepalen, waaronder de Lid-Staten, dat wil zeggen de staten die partij waren bij de oprichtings- en toetredingsverdragen, aan de werking van de gemeenschapsinstellingen deelnemen. De Europese Gemeenschappen kunnen immers niet méér Lid-Staten omvatten, dan het aantal staten waartussen zij zijn opgericht."*²²

Het HvJ heeft deze jurisprudentie bevestigd in relatie tot de UPG.²³ Onder verwijzing naar bovenstaande overweging van het HvJ heeft het Gerecht ten aanzien van Aruba aangegeven dat het geen lidstaat is, ondanks de bijzondere status die het heeft als LGO;²⁴ Advocaat-Generaal Léger kwam tot dezelfde conclusie met betrekking tot de Nederlandse Antillen.²⁵ Hetzelfde geldt mijns inziens voor het land Nederland.²⁶ Het Koninkrijk is de lidstaat, waarop de EU-Verdragen in beginsel van toepassing zijn. Een uitzondering wordt gemaakt voor het Caribische deel van het Koninkrijk, waarop alleen deel IV van het VWEU van toepassing is. Wat mij betreft kan niet worden gesteld – zoals *Van der Burg* dat doet – dat het EG-Verdrag (thans VWEU) niet op het Caribische deel van het Koninkrijk van toepassing is.²⁷ Wel kan worden gesteld dat daar alleen deel IV VWEU van toepassing is.²⁸

²² Beschikking van het HvJ van 21 maart 1997, C-95/97, Waals Gewest/Commissie (Jurispr. p. I-1787), r.o. 6. Van Nuffel betwijfelt in zijn commentaar bij deze beschikking of het institutionele evenwicht daadwerkelijk gevaar zou lopen als lokale/regionale overheden dezelfde procesrechtelijke bevoegdheden (*locus standi*) zouden hebben als de lidstaten; P. van Nuffel, *Tijdschrift voor bestuurswetenschappen en publiekrecht* 1998 p.134-135. De kritiek van Scott op deze benadering is onder andere dat een lidstaat wel aansprakelijk kan worden gehouden voor schending van Europees recht door lokale/regionale overheden, terwijl lokale/regionale overheden de instellingen van de Unie minder makkelijk/niet in rechte aan kunnen spreken; dat wijst erop dat er nu al geen evenwicht is; J. Scott, *Common Market Law Review* 1999, p. 227-233. Een goed voorbeeld hiervan vind ik de Volkswagen-zaak, waarin zowel de Bondstaat Duitsland als het Land Niedersachsen een gouden aandeel hadden in Volkswagen; de Commissie begon een inbreukprocedure tegen Duitsland, omdat de gouden aandelen van zowel de Bond als het Land een inbreuk vormden op het vrij verkeer van kapitaal. Alleen Duitsland kon zich 'verdedigen' in die ; het Land Niedersachsen kon geen partij zijn in die inbreukprocedure; HvJ 23 oktober 2007, C-112/05, Commissie/Duitsland (Jurispr. p. I-8995).

²³ Beschikking van het HvJ van 26 november 2009, C-444/08, Região autónoma dos Açores/Raad (niet gepubliceerd in de jurisprudentie, maar wel op curia.europa.eu), r.o. 31.

²⁴ Beschikking van het Gerecht van 17 september 2003, T-54/98, Aruba/Commissie (Jurispr. p. II-3083), r.o. 34.

²⁵ Gevoegde conclusies van advocaat-generaal Léger van 13 maart 2001, C-301/97 en C-452/98, Koninkrijk der Nederlanden/Raad en Nederlandse Antillen/Raad (Jurisp. P. I-8853), punt 59.

²⁶ *Van der Burg* is daarover een andere mening toegedaan. Hij stelt dat "[a]ls het EG-Verdrag alleen van toepassing is op het Rijk in Europa en niet op de Ned. Antillen en Aruba, moeten we dan niet zeggen dat de hoedanigheid van lid-staat niet toekomt aan het Koninkrijk der Nederlanden van het Statuut, maar alleen aan het land Nederland". Commentaar bij het HvJ 28 januari 1999, C-181/97, Van der Kooy (Jurispr. p. I-483) in AB 1999/179, punt 3 en door hem herhaald in F.H. van der Burg, *Europees gemeenschapsrecht in de Nederlandse rechtsorde*, Deventer: Kluwer 2003, p. 191 en 192. Die conclusie lijkt mij in het licht van bovenstaande jurisprudentie niet houdbaar. Ook de Raad van State acht die mening van Van der Burg onjuist; Voorlichting van de Raad van State van dinsdag 9 september 2003 over de verhouding van de Nederlandse Antillen en Aruba tot de Europese Unie, nr. W04.03.0203/I/A, Bijlage bij het Jaarverslag 2003 van de Raad van State, voetnoot 14. Overigens kan Nederland als land niet eens toetreden tot internationale organisaties; alleen de Caribische landen van het Koninkrijk hebben dat recht op grond van art. 28 Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden; Op voorwaarde dat het oprichtingsverdrag van die internationale organisatie voorziet in lidmaatschap voor niet-staten; W.H. Helsdingen, *Het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden: wordingsgeschiedenis, commentaar en praktijk*, Den Haag: Staatsdrukkerij- en Uitgeverijbedrijf, 1957, p. 405.

²⁷ Voor een genuanceerdere mening, zie S. Hillebrink, *The Right to Self-Determination and Post-Colonial Governance: The Case of the Netherlands Antilles and Aruba*, Cambridge: Cambridge University Press, p. 315, voetnoot 89.

²⁸ Overigens met de kanttekening dat ook de enkele algemene bepalingen van de EU-Verdragen ook van toepassing zijn, zoals bijvoorbeeld de bepalingen betreffende het Gemeenschappelijk Buitenlands- en Veiligheidsbeleid. Zie ook: J. Ziller, "Flexibility in the Geographical Scope of EU Law: Diversity and Differentiation in the Application of Substantive Law on the Member States' Territory", in: G. de Búrca, J. Scott (red.), *Constitutional change in the EU: from uniformity to flexibility?*, Oxford: Hart Publishing, 2000, p. 113-132, op p. 119.

Het land Nederland is vanuit Europeesrechtelijk verband overigens niet relevant; het is immers een lidstaat, noch een LGO.

Dat een lidstaat de gehele internationaalrechtelijke staat betreft, inclusief LGO, bleek bijvoorbeeld uit het arrest van het HvJ in de zaak *Kaefer en Procacci*. Volgens het HvJ zijn rechters van een LGO, rechters van een lidstaat en kunnen zij op grond van art. 267 VWEU prejudiciële vragen stellen.²⁹

Het feit dat het Koninkrijk de lidstaat is, zorgt er dan voor dat elke rechter van het Koninkrijk prejudiciële vragen kan stellen. Ook de rechters van de Raad van Beroep voor belastingzaken die op de BES-eilanden de rechtspraak verzorgen (ex art. 8.97 e.v. Belastingwet BES) kunnen dus prejudiciële vragen stellen.

2.3. Uitzonderingen voor UPG en LGO

De UPG maken deel uit van de interne markt,³⁰ de LGO niet en bevinden zich ten opzichte van de interne markt in een vergelijkbare positie als derde landen.³¹ Dat betekent voor de UPG dat ook het secundaire interne markt recht daar van toepassing is, tenzij er expliciet een (tijdelijke) uitzondering op wordt gemaakt. Voor de LGO betekent dat de vrijheden en de staatssteunregels niet van toepassing zijn op de LGO. Dat zij zich ten opzichte van de interne markt in een vergelijkbare positie als derde landen bevinden, betekent, zoals gezegd, evenwel niet dat het EU-recht niet op hen van toepassing is. De LGO zijn immers onderdeel van een lidstaat. Naast het LGO-associatieregime gelden ook de algemene regels van EU-recht die niet de interne markt betreffen kunnen dan wel van toepassing zijn, zoals de mogelijkheid voor rechters van een LGO om prejudiciële vragen te stellen ex art. 267 VWEU.

2.4. BES na 10/10/'10: LGO of UPG?

Nu zijn we dan aangekomen bij de vraag wat de Europeesrechtelijke gevolgen zijn van de wijziging van de nationaalrechtelijke status van de BES-eilanden? Kan een lidstaat ook door een eenzijdige wijziging van de nationaalrechtelijke status van die gebieden, de Europeesrechtelijke status wijzigen? Meer specifiek: verliezen de BES-eilanden hun LGO-status door openbaar lichaam van het land Nederland te worden?

Beslissend in dezen is mijns inziens het antwoord op de vraag of de gebieden die zijn genoemd in art. 355 lid 1 VWEU (UPG) en Bijlage II VWEU (LGO)

- (i) verwijzen naar de nationaalrechtelijke definitie van die gebieden, waardoor een eenzijdige wijziging op nationaal niveau *ook* leidt tot een wijziging op Europees niveau; of
- (ii) een Europeesrechtelijke definitie inhouden en de opsommingen niet meer zijn dan een geografische aanduiding van de genoemde gebieden, waardoor een eenzijdige wijziging op nationaal niveau *niet* leidt tot een wijziging op Europees niveau.

De UPG zijn bij name genoemd in art. 355 lid 1 VWEU (oud art. 299 lid 2 EG). Tot het Verdrag van Lissabon in werking trad op 1 december 2009 waren de Franse UPG niet bij name genoemd, maar aangeduid als de Franse *départements d'outre-mer* (DOM). Dat laatste lijkt overigens eerder een verwijzing naar de nationaalrechtelijke definitie dan 'slechts' een geografische aanduiding te zijn, waarover hierna meer in relatie tot de Franse eilanden St. Pierre en Miquelon.

Ook de LGO staan bij name genoemd in zowel Bijlage II bij het VWEU en als in (een bijlage bij) de zeven LGO-Besluiten. In het vigerende zevende LGO-Besluit staan, naast Aruba, de Nederlandse Antillen genoemd, met daaronder ook de vijf afzonderlijke eilanden.

Ziller schrijft met betrekking tot de Franse UPG's en LGO's het volgende. "[L]es régions ultra-périphériques (RUP) et les pays et territoires outre-mer (PTOM) qui font écho aux DOM et TOM du droit constitutionnel français, sans qu'il n'y ait aucun lien automatique entre les catégories

²⁹ HvJ 12 december 1990, C-100 en 101/89, *Kaefer en Procacci* (Jurispr. p. I-4647), r.o. 6-10

³⁰ HvJ 10 oktober 1978, 148/77, *Hansen* (Jurispr. p. 1787), r.o. 9 en 10.

³¹ Dit wordt ook bevestigd door de zesde considerans van de preambule van het 7^{de} LGO-Besluit: "De LGO zijn geen derde landen, maar maken ook geen deel uit van de interne markt; zij dienen op handelsgebied te voldoen aan de verplichtingen die ten aanzien van derde landen zijn vastgesteld" en ook door het HvJ: HvJ 5 mei 2011, C-384/09, *Prunus* (n.n.g.); zie ook W.F.E.M. Egelie, "Prunus: ongelijke behandeling Franse regeling bij zetel in LGO geoorloofd wegens standstillbepaling", *NTFR* 2011/1030.

françaises et européennes".³² Volgens Ziller zijn de LGO's dus autonome Europeesrechtelijke begrippen, die niet automatisch worden beïnvloedt door de nationale constitutionele definities van die gebieden, ook al zijn die begrippen wel ontleend aan het nationale recht van de lidstaten.³³ Een nationaalrechtelijke statusverandering, verandert dan niets aan de Europeesrechtelijke status.³⁴ Daarmee zouden de BES-eilanden na 10 oktober 2010 dus een LGO gebleven. Wat mij betreft wordt de conclusie van Ziller bevestigd door enkele historische ontwikkelingen, die hierna zijn beschreven.

2.4.1. Historische ontwikkelingen

2.4.1.1. Lijst in de LGO-Besluiten

De lijst met namen van LGO komt zowel voor in Bijlage II VWEU als in bijlagen van de opeenvolgende LGO-besluiten. Aangezien elke vijf à tien jaar een nieuw LGO-Besluit wordt genomen, en verdragswijzigingen niet zo frequent voorkomen, is de lijst met namen van de LGO in de bijlage bij het LGO-Besluit actueler en daardoor andersluidend dan in de bijlage bij het VWEU. De manier waarop de LGO worden opgesomd in de bijlagen bij de zeven LGO-Besluiten in relatie tot de nationaalrechtelijke statuswijziging van sommige gebieden is dan ook het bestuderen waard.

In het eerste LGO-Besluit van 1964 en het vigerende zevende LGO-Besluit van 2001 wordt geen onderscheid gemaakt tussen overzeese landen enerzijds en overzeese gebieden anderzijds.³⁵ Ze bevatten een opsomming van geografische aanduidingen zonder referentie naar nationaalrechtelijke status. Dat was overigens ook het geval in Bijlage IV van het EEG-oprichtingsverdrag, bij het Verdrag van Amsterdam hernoemd tot Bijlage II bij het EG-Verdrag (thans VWEU).³⁶

In de tussenliggende LGO-Besluiten wordt wel onderscheid gemaakt tussen allerhande nationaalrechtelijke status, door in de lijst met namen de nationaalrechtelijke status als 'tussenkopjes' op te nemen. Zo wordt in het tweede LGO-Besluit uit 1970 een onderverdeling gemaakt tussen de Franse *Gebieden Overzee* enerzijds en de Nederlandse *Landen Overzee* anderzijds;³⁷ er waren op dat moment overigens geen andere 'smaken' dan Franse Gebieden en Nederlandse Landen (het enige Nederlandse Gebied Nieuw Guinea maakte op dat moment geen onderdeel meer uit van het Koninkrijk).

³² J. Ziller, "Les collectivités des outre-mers de l'Union européenne", in: Faberon, J.Y. (ed.), *L'outre-mer français, la nouvelle donne institutionnelle*, Paris : La Documentation Française, 2004, pp. 105-114.

³³ Een vergelijkbare mening was AG Jääskinen toegedaan ten aanzien van de EU-rechtelijke status van Gibraltar, overigens geen UPG of LGO, door te concluderen dat "[d]e rechtsgevolgen van deze status met betrekking tot de toepassing van de Unierechtelijke bepalingen inzake staatssteun (...) niet af[hangen] van de internationaalrechtelijk gedefinieerde status van Gibraltar, en nog minder van de in het constitutionele recht van het Verenigd Koninkrijk vastgelegde status, maar enkel en alleen van een uitlegging van het Verdrag."; Conclusie van 7 april 2011 in C-106 en 107/09, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (n.n.g.), par. 55.

³⁴ Overigens geldt omgekeerd hetzelfde: de staatkundige organisatie van een lidstaat is een interne aangelegenheid waar het Europees recht geen invloed op heeft. HvJ 12 juni 1990, C-8/88, Duitsland/Commissie (Jurispr. p. I-2321), r.o. 13. Zie ook J. Ziller, "Les collectivités des outre-mers de l'Union européenne", in: Faberon, J.Y. (ed.), *L'outre-mer français, la nouvelle donne institutionnelle*, Paris : La Documentation Française, 2004, pp. 105-114 waarin hij daarover het volgende aangeeft. "Le droit communautaire a toujours été indifférent aux arrangements institutionnels internes aux Etats Membres et à la répartition des compétences entre les institutions nationales et les autorités territoriales, en fonction du principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale de Etats Membres". Ook Besselink e.a. maken daar gewag van: L.F.M. Besselink, H.R.B.M. Kummeling, R. de Lange, P. Mendelits., *De Nederlandse Grondwet en de Europese Unie*, Groningen: Europa Law Publishing, 2002, pag. 3.

³⁵ (1) Besluit 64/349/EEG van de Raad van 25 februari 1964 (Pb 1964, 93, p. 1472) en (7) Besluit 2001/822/EG van de Raad van 27 november 2001 (Pb 2001, L314/1).

³⁶ Art. 6.II.4 van het Verdrag van Amsterdam.

³⁷ In het derde tot en met het vijfde LGO-Besluit wordt voor Nederland de tekst gebezigd: "Overzeese landen die onder het Koninkrijk der Nederlanden vallen" ((3) Besluit 76/568/EEG van de Raad van 29 juni 1976 (Pb 1976, L176/8); (4) Besluit 80/1186/EEG van de Raad van 16 december 1980 (Pb 1980, L361/1); (5) Besluit 86/283/EEG van de Raad van 30 juni 1986 (Pb 1986, L175/1)) en in het zesde LGO-Besluit: "Niet-Europese landen van het Koninkrijk der Nederlanden" ((6) Besluit 91/482/EEG van de Raad van 25 juli 1991 (Pb 1991, L263/1)).

De Franse overzeese gebieden hebben een aantal constitutioneelrechtelijke statuswijzigingen ondergaan. Zo werd het Franse eiland Mayotte in 1976 een "*collectivité territoriale*".³⁸ In de bijlage bij het derde LGO-besluit uit 1976 stond Mayotte nog onder de noemer "Overzeese gebieden van de Franse Republiek", terwijl de nationaalrechtelijke status reeds was gewijzigd van *gebied* naar *collectiviteit*.³⁹ In het vierde LGO-besluit uit 1980 werd ná de opsomming van "Overzeese gebieden van de Franse Republiek"⁴⁰ een nieuwe rubriek geïntroduceerd met het 'tussenkopje': de "Territoriale gemeenschappen van de Franse Republiek" en stond Mayotte onder deze noemer;⁴¹ ondanks die betiteling bleef het een LGO. De Franse eilanden St Pierre en Miquelon – die in 1985 eveneens de constitutionele status "*collectivité territoriale*" verkregen – zijn in de bijlage bij het vijfde LGO-Besluit uit 1986 ook opgenomen onder dit nieuwe tussenkopje.⁴² Ondanks de Franse staatsrechtelijke wijziging van Mayotte in 1976 van overzees gebied naar collectiviteit had die wijziging dus geen invloed op de Europees rechtelijke kwalificatie van LGO, alhoewel het nieuwe 'tussenkopje' in de lijst wel – om met Ziller te spreken – een echo is van de nationaalrechtelijke constitutionele status. Deze conclusie wordt wat mij betreft bevestigd door de *disclaimer* die vanaf het derde tot en met het zesde LGO-Besluit werd gebruikt en vooraf ging aan de lijst in de bijlagen van de LGO-besluiten: "onverminderd het statuut van deze landen en gebieden of de ontwikkeling van dat statuut".⁴³ Een verandering van het nationaal statuut heeft dus geen invloed op de lijst met LGO. Dat er een tussenkopje wordt opgenomen in de lijst met LGO met de nieuwe nationaalrechtelijke benaming doet daar niets aan af; integendeel. Deze historische ontwikkelingen bevestigen mijns inziens dat de BES-eilanden LGO blijven, ondanks een eventueel niet toe te voegen tussenkopje: 'Openbare Lichamen van Nederland'.

2.4.1.2. St. Pierre et Miquelon

De ten oosten van Canada in de Atlantische oceaan gelegen eilanden St Pierre et Miquelon vormden tot 1976 gezamenlijk een Franse *territoire outre-mer* (TOM), een overzees *gebied*, en zo waren zij ook genoemd als LGO (zowel in de bijlage in het EEG-Verdrag, als in die bij het LGO-Besluit). Door een grondwetswijziging in 1976 werden deze gebieden een DOM. Aangezien voor de UPG in oud art. 299 lid 2 EG expliciet werd verwezen naar de Franse DOMs, zonder daaraan een lijst met namen van die DOMs toe te voegen, vielen St. Pierre en Miquelon sindsdien zowel onder de UPG, aangezien de DOM stonden genoemd als UPG, als ook onder de LGO, aangezien die eilanden met name waren genoemd in Bijlage IV bij het EEG-Verdrag (thans Bijlage II bij het VWEU). Het pleit werd beslecht in het voordeel van de UPG. In het vierde LGO-Besluit uit 1980 komen St Pierre en Miquelon dan ook niet (meer) voor in de lijst met LGO in Bijlage I en werden zij behandeld als UPG.⁴⁴ In 1985 veranderde Frankrijk wederom de constitutionele status van St Pierre en Miquelon; zij werden toen "*collectivité territoriale*", dat is autonomer dan een DOM en iets minder autonoom dan een TOM, en waren daarmee DOM en dientengevolge UPG af en weer terug als LGO. Zij werden derhalve weer opgenomen in de lijst van LGO in het vijfde LGO-Besluit uit 1986, zoals gezegd onder het 'tussenkopje' "Territoriale gemeenschappen van de Franse Republiek". Dit is de enige keer dat door intrastatelijke wijzigingen van het Franse constitutionele recht een LGO een UPG werd en weer terug een LGO.⁴⁵ De oorzaak daarvan is mijns inziens gelegen

³⁸ Daarmee kreeg het fiscale autonomie; zie C. Barthès, *L'état et le monde rural à Mayotte*, Parijs : Editions Quae, 2003, p. 12; voor een uitgebreide beschrijving van de *collectivité territoriale* zie: J. Jorda, "Les collectivités territoriales outre-mer et la révision de la Constitution", *Revue Française de Droit Constitutionnel* 2003/4, n° 56, p. 697 en de vele literatuurverwijzingen aldaar.

³⁹ Besluit 76/568/EEG van de Raad van 29 juni 1976 (Pb 1976, L176/8), Bijlage I, par. 2.

⁴⁰ Besluit 80/1186/EEG van de Raad van 16 december 1980 (Pb 1980, L361/1), Bijlage I, par. 2.

⁴¹ Besluit 80/1186/EEG van de Raad van 16 december 1980 (Pb 1980, L361/1), Bijlage I, par. 3.

⁴² Besluit 86/283/EEG van de Raad van 30 juni 1986 (Pb 1986, L175/1), Bijlage I, par. 3.

⁴³ In het derde LGO-Besluit wordt een andere formulering gebruikt: "Deze lijst *beroet* noch het statuut van deze landen en gebieden, noch de ontwikkeling van dat statuut" (waarschijnlijk is 'beroet' een vertaling van de Duitse versie "berührt").

⁴⁴ Besluit 80/1186/EEG van de Raad van 16 december 1980 (Pb 1980, L361/1).

⁴⁵ Zie daarover: J. Ziller, "Les pays et territoires d'outre-mer (PTOM) associés à la Communauté économique européenne: Une alternative statutaire pour les « régions ultra-érophériques » ?", in: E. Jos, D. Perrot (red.), *L'outre-mer et l'Europe communautaire. Quelle insertion? Pour quel développement?*, Paris: Economica 1991, p. 173 en S. Hillebrink, *The Right to Self-Determination and Post-Colonial Governance: The Case of the Netherlands Antilles and Aruba*, Cambridge: Cambridge University Press, 2008, p. 338.

in het feit dat tot de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 december 2009 de Franse UPG niet bij name genoemd als een lijst met geografische aanduidingen, maar waren aangeduid als de Franse DOM; daarmee was een referentie naar het nationale recht opgenomen voor de UPG en een geografische lijst voor de LGO. Die twee verschillende 'technieken' leidden ertoe dat St. Pierre en Miquelon zowel UPG als LGO konden zijn. Dat is sinds de invoering van de geografische lijst voor de UPG met het Verdrag van Lissabon dus niet meer mogelijk. Derhalve zal deze situatie zich niet meer voor kunnen doen, ook niet voor de BES-eilanden.

2.4.1.3. De Nederlandse Antillen en Aruba

Op 1 januari 1986 werd Aruba een land binnen het Koninkrijk, naast de Nederlandse Antillen en Nederland en was het geen eiland meer dat behoorde tot het land de Nederlandse Antillen.⁴⁶ Slechts de Nederlandse Antillen stonden genoemd als LGO in zowel bijlage IV bij het toenmalige EEG-Verdrag, als in het vierde LGO-Besluit van 1980; overigens werd Aruba daar wel tussen haakjes genoemd als één van de zes Nederlands Antilliaanse eilanden.⁴⁷ Ondanks dat de lijst bij het toenmalige EEG-Verdrag (nog) niet was aangepast – dat gebeurde overigens pas bij het Verdrag van Amsterdam in 1997 en niet bij de twee voorgaande wijzigingsverdragen van 1986 (de Europese Akte) en van 1992 (Verdrag van Maastricht) –, werd Aruba vanaf het vijfde LGO-Besluit in 1986 reeds genoemd als apart land naast de Nederlandse Antillen.⁴⁸ Nadat het de zogenaamde 'status aparte' binnen het Koninkrijk had verkregen, had – of liever gezegd behield – Aruba de LGO-status. Ook dit ondersteunt de conclusie dat een nationaalrechtelijke wijziging geen invloed heeft op de Europees rechtelijke kwalificatie van LGO.

2.4.2. Verschillende meningen: overwegend LGO

De Europese Commissie,⁴⁹ de Nederlandse Regering⁵⁰ en de Raad van State⁵¹ zijn van mening dat de BES-eilanden de LGO-status behouden.⁵² *Hoogers* en *Van der Burg* hebben een discussie gevoerd over de vraag of de BES-eilanden de LGO-status konden behouden; *Hoogers* vond van wel; *Van der Burg* vond van niet.⁵³ Volgens *Van der Burg* dienden de EU-Verdragen te worden aangepast op het moment dat de BES-eilanden onderdeel gingen uitmaken van het land Nederland; de intrastatelijke statuswijziging zou volgens hem ook gevolgen hebben onder de EU-Verdragen. De argumentatie die hij daarvoor aanvoert, lijkt te hinken op twee gedachten. Ten eerste zijn de LGO's volgens *Van der Burg* aan te merken als derde landen; de opname van de BES-eilanden in het land Nederland zou dan een statuswijziging inhouden van derde land naar (onderdeel van een) lidstaat. De tweede gedachte in zijn argumentatie is dat de LGO geen onderdeel zijn van de Gemeenschap (thans Unie) en dat de BES-eilanden door onderdeel te worden van Nederland wél onderdeel gaan uitmaken van de Gemeenschap. De LGO maken volgens het HvJ inderdaad geen deel uit van de Gemeenschap (thans Unie) in materiële zin; dat wil zeggen: zij zijn geen onderdeel van de interne markt, net zoals derde

⁴⁶ Rijkswet van 22 juli 1985 tot wijziging van het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden, houdende losmaking van Aruba uit het Staatsverband van de Nederlandse Antillen (Stb. 1985, 452).

⁴⁷ Besluit 80/1186/EEG van de Raad van 16 december 1980 (Pb 1980, L361/1), Bijlage I, par. 1.

⁴⁸ Besluit 86/283/EEG van de Raad van 30 juni 1986 (Pb 1986, L175/1), Bijlage I, par. 4.

⁴⁹ De Commissie had de Nederlandse regering per brief "laten weten dat de staatkundige veranderingen geen invloed hebben op de relatie van de eilandgebieden van de Nederlandse Antillen met de Europese Unie." Dit citaat is opgenomen in het Advies van de Raad van State van het Koninkrijk en Nader Rapport bij de Goedkeuringswet van het Verdrag van Lissabon, TK 2007–2008, 31 384, nr. 4, p. 22

⁵⁰ MvT Belastingwet BES, TK 2009–2010, 32 189, nr. 3, p. 34.

⁵¹ Voorlichting van de Raad van State van 18 september 2006 over de Wet op de Raad van State inzake de hervorming van de staatkundige verhoudingen van de Antilliaanse eilanden binnen het Koninkrijk, W04.06.0204/I/K/A, Bijlage bij Kamerstukken II 2006/07, 30 800 IV, nr. 3, par. 3.3.

⁵² Kavelaars is dezelfde mening toegedaan: P. Kavelaars, "Fiscaliteit in Caribisch Nederland", *WFR* 2011/300.

⁵³ H.G. Hoogers, "De BES-eilanden, de Grondwet en het Europees recht: Over constitutionele en Europeesrechtelijke consequenties van de handhaving van de LGO-status van de BES-eilanden", *RegelMaat* 2009 (24) 1, p. 5-23; F.H. van der Burg, "De BES-eilanden van buiten de Europese Unie naar binnen de Europese Unie: Een reactie op H.G. Hoogers: De BES-eilanden, de Grondwet en het Europees recht", *RegelMaat* 2009 (24) 4, p. 230-232; H.G. Hoogers, "Het ene buiten is het andere niet: Een reactie op Van der Burg", *RegelMaat* 2009 (24) 4, p. 233-234.

landen dat niet zijn.⁵⁴ In formele zin maken zij echter wel onderdeel uit van de Gemeenschap (thans Unie); dat wil zeggen: zij zijn onderdeel van een lidstaat van de Unie. Zo besliste het HvJ dat een rechter van de LGO een rechter is van een lidstaat en daarom prejudiciële vragen kan stellen op grond van art. 267 VWEU (oud art. 234 EG).⁵⁵ Wat mij betreft is dat onjuist en ligt de oorzaak daarvan in *Van der Burg's* eveneens onjuiste stelling dat alleen het land Nederland lidstaat is en niet het gehele Koninkrijk.⁵⁶ Zoals hierboven in par. 2.2 al is aangegeven, is het Koninkrijk de lidstaat. De constitutionele wijziging van BES-eilanden vereist daarom geen verdragswijziging en de BES-eilanden behouden hun LGO-status.

2.4.3. Conclusie: BES blijft LGO

Uit het bovenstaande lijkt de conclusie die Ziller trekt de enige juiste. In de opsomming van de gebieden in de bijlage bij de LGO-besluiten vinden we een 'echo' van de nationaalrechtelijke status van LGO. Toen Mayotte "*collectivité territoriale*" werd, werd het onder die noemer geplaatst in de lijst. Dat veranderde evenwel niets aan de status van LGO van Mayotte. Hetzelfde gold voor Aruba, dat na het verkrijgen van de zogenaamde 'status aparte' (zelfstandig) als land werd genoemd; ook dat veranderde evenwel niets aan de status van LGO van Aruba. De enige uitzondering vormde art. 299 lid 2 EG (thans art. 355 lid 1 VWEU), waarin ten aanzien van de UPG werd verwezen naar de DOM. Zoals gezegd belandde St Pierre et Miquelon in deze categorie door een nationaalrechtelijke wijziging, waardoor het zowel de status van UPG als van LGO bezat. Sinds de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon kan dat niet meer voor komen, aangezien bij de UPG niet meer wordt verwezen naar de DOM, maar naar de geografische aanduiding van de Franse eilanden. De status van LGO (en UPG) verandert dus niet door een nationaalrechtelijke statuswijziging van de gebieden. Dat is ook logisch, omdat het Europees recht neutraal is ten aanzien van de interne structuur van de lidstaten.⁵⁷ Immers, uit de omstandigheid dat de lidstaten de verdragspartijen zijn, vloeit voor de Unie voort, dat de respectieve nationale constitutionele ordeningen van een lidstaat irrelevant moeten zijn. Interne aangelegenheden gaan de Unie niet aan, die in wezen „blind" moet blijven wat de nationale bevoegdheidsverdeling betreft.⁵⁸ Die LGO-status kan dus alleen op Europees niveau worden gewijzigd. Tot de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon alleen bij wijziging van (bijlage II bij) het EG-Verdrag zelf en thans via een speciale procedure, waarover de Europese Raad met eenparigheid van stemmen (art. 355 lid 6 VWEU).⁵⁹ Hooguit zou je kunnen concluderen dat de BES-eilanden van overzees land een overzees gebied is geworden en dat die echo zou kunnen worden teruggevonden in een tussenkopje in de lijst met LGO's; daarmee blijft het evenwel een LGO.

⁵⁴ Dit wordt ook bevestigd door de zesde considerans van de preambule van het 7^{de} LGO-Besluit: "*De LGO zijn geen derde landen, maar maken ook geen deel uit van de interne markt; zij dienen op handelsgebied te voldoen aan de verplichtingen die ten aanzien van derde landen zijn vastgesteld*" en ook door het HvJ: HvJ 5 mei 2011, C-384/09, Prunus (n.n.g.); zie ook W.F.E.M. Egelie, "Prunus: ongelijke behandeling Franse regeling bij zetel in LGO geoorloofd wegens standstillbepaling", *NTFR* 2011/1030.

⁵⁵ HvJ 12 december 1990, C-100 en 101/89, Kafer en Procacci (Jurispr. p. I-4647), r.o. 6-9; zo geeft AG Mischo in zijn conclusie in die zaak van 17 mei 1990 aan dat een rechter van een derde land geen prejudiciële vragen kan stellen, maar dat een rechter van een LGO een rechterlijke instantie van een lidstaat is (par. 15). Bevestigd in HvJ 12 februari 1992, C-260/90, Leplat (Jurispr. p. I-643), r.o. 8.

⁵⁶ Commentaar bij het HvJ 28 januari 1999 in C-181/97, Van der Kooy (Jurispr. 1999, p. I-483) in *AB* 1999/179, punt 3 en door hem herhaald in F.H. van der Burg, *Europees gemeenschapsrecht in de Nederlandse rechtsorde*, Deventer: Kluwer 2003, p. 191 en 192. Overigens, zelfs al zou het land Nederland inderdaad de lidstaat zijn en met de BES-eilanden haar grondgebied uitbreiden, is een verdragswijziging onnodig. Via het *Einigungsvertrag* gesloten tussen de Bondsrepubliek Duitsland (BRD) en de voormalige Duitse Democratische Republiek (DDR) werden vijf nieuwe Bundesländer toegevoegd aan de BRD, Daarmee breidde de lidstaat BRD haar territorium uit en werd het EU-recht aldaar automatisch van toepassing, zonder dat instemming van de overige lidstaten nodig was via een verdragswijziging (zie bijvoorbeeld: HvJ 26 september 1996, C-341/94, Allain (Jurispr. p. I-4631), r.o. 26 en 28).

⁵⁷ Conclusie van advocaat-generaal Trstenjak van 3 februari 2009, C-428/07, Horvath (Jurispr. I-6355), par. 96.

⁵⁸ C. Boch, "Devolution and Community law", in: M. Hoskins, W. Robinson (red.), *A true European: essays for Judge David Edward*, Oxford: Hart Publishing, 2003, p. 47-66, p. 54.

⁵⁹ Van die procedure is onlangs voor het eerst gebruik gemaakt door de status van het Franse Saint-Barthélemy per 1 januari 2012 van UPG in LGO te veranderen; Besluit 2010/718/EU van de Europese Raad van 29 oktober 2010 tot wijziging van de status van het eiland Saint-Barthélemy ten aanzien van de Europese Unie (Pb 2010, L325/4). Overigens heeft Frankrijk zich er daarbij toe verbonden dat de Wederzijdse Bijstandsrichtlijn (Richtlijn 77/799/EEG) en de Spaarrenterichtlijn (Richtlijn 2003/48/EG) van toepassing blijven op Saint-Barthélemy, ondanks dat de LGO-status dat juist *niet* vereist.

2.5. BES UPG in 2016?

Dat de BES-eilanden nu nog steeds de LGO-status hebben, beëindigt niet de discussie over de wenselijkheid (of niet) van UPG-status. Die discussie is uitgesteld door de regering en zal eind 2015 worden gevoerd bij de voorgenomen evaluatie van de Wet openbare lichamen BES.⁶⁰ Ondanks die toezegging vrezen sommige parlementsleden⁶¹ dat een keuze tegen de UPG-status reeds is gemaakt door de invoering per 1 januari 2011 van de US Dollar als officiële munteenheid op de BES-eilanden.⁶² Deze vrees vind ik niet onterecht. De hoofdregels is immers dat op de UPG het acquis van toepassing is; dat is inclusief het Europese monetaire recht. Daarmee moet de Euro op de UPG in beginsel de officiële munteenheid zijn,⁶³ terwijl dat op de LGO niet het geval is.⁶⁴ De regering is daar evenwel niet bang voor en acht overgang naar UPG-status niet onmogelijk, omdat zij een derogatie van de Euro als officiële munteenheid tot 2030 mogelijk acht.⁶⁵ Kortom: wel of geen UPG is nog geen uitgemaakte zaak, maar vooralsnog blijven de BES-eilanden LGO.

3. Vrijheid van vestiging van BES-vennootschappen

Ondanks dat de BES-eilanden als LGO geen onderdeel zijn van de interne markt, wil ik toch analyseren of vennootschappen die zijn opgericht naar boek 2 BW BES⁶⁶ een beroep kunnen doen op de vrijheid van vestiging van art. 49 VWEU.⁶⁷ Op grond van art. 54 VWEU kunnen vennootschappen (i) die zijn opgericht in overeenstemming met de wetgeving van een *lidstaat*; en (ii) hun statutaire zetel/hoofdbestuur/hoofdvestiging binnen de Unie hebben een beroep doen op de vrijheid van vestiging. In die definitie zijn hier mijns inziens twee elementen relevant: hoe ruim is de term 'wetgeving van een *lidstaat*'? En ten tweede, gaat het om vestiging binnen de *Unie* om het gehele territorium van alle 27 lidstaten gezamenlijk, inclusief de LGO (formele zin), of om het territorium van de interne markt (materiële zin)? Wat dat laatste betreft, lijkt het aannemelijk dat de term Unie hier teleologisch ingevuld moet worden en er interne markt moet worden gelezen, zoals het HvJ in de *Prunus*-zaak de LGO als derde landen kwalificeerde en niet als onderdeel van een lidstaat.⁶⁸

Wat het eerste criterium betreft, is boek 2 BW BES zeker aan te merken als het recht van de lidstaat Koninkrijk der Nederlanden. Zelfs een naar Antilliaans recht opgerichte vennootschap zou binnen die ruime definitie vallen; het Koninkrijk is immers de lidstaat en niet het land Nederland. Een BES-vennootschap (en dus ook een Antilliaanse vennootschap) met hoofdbestuur/-vestiging in de interne markt zou zich dus moeten kunnen beroepen op art. 49 VWEU. Ook *Kavelaars*, *Adeler* en *Beeks* zijn van mening dat in Europees Nederland gevestigde BES-vennootschappen zich kunnen beroep op primair EU-recht.⁶⁹ Een BES-vennootschap met hoofdbestuur/-vestiging op de BES-eilanden kan dan geen beroep doen op die bepaling, ook niet als zij bij zetelverplaatsing wordt geconfronteerd met de 'exitheffing' van de Opbrengstbelasting ex art. 5.8 Belastingwet BES.

⁶⁰ Brief van de staatssecretaris van BZK van 30 september 2008 over het kabinetsstandpunt inzake de UPG-status voor de eilandgebieden van de Nederlandse Antillen en Aruba, nr. 2008-0000463521 (31700 IV, nr. 3), herhaald in Nota n.a.v. het nader verslag Belastingwet BES, TK 2009-2010, 32 189, nr. 10, p. 25.

⁶¹ In CDA (in eerste instantie), SP; Handelingen TK 2009-2010, nr. 83, respectievelijk p. 7016, 7017

⁶² Art. 2 lid 1 Wet geldstelsel BES.

⁶³ F. Ambtenbrink, "EMU and the Overseas", in: D. Kochenov (ed.), *EU Law of the Overseas: Outermost Regions, Associated Overseas Countries and Territories, Territories Sui Generis*, Alphen a/d Rijn: Kluwer Law International, 2011, p. 271-290, op p. 275; ook de regering vindt dat voor de hand liggend: Nota n.a.v. het Verslag Wet Geldstelsel BES, TK 2009-2010, 32 217, nr. 7, p. 2.

⁶⁴ Ambtenbrink, a.w. op p. 278.

⁶⁵ Nota n.a.v. het Verslag Wet Geldstelsel BES, TK 2009-2010, 32 217, nr. 7, p. 2 en Handelingen TK 2009-2010, nr. 83, p. 7034.

⁶⁶ Stb. 2010, 494.

⁶⁷ Voor het vrij verkeer van kapitaal van art. 63 VWEU worden de LGO, dus ook de BES-eilanden, behandeld als derde landen; zie zesde considerans van de preambule van het 7^{de} LGO-Besluit en HvJ 5 mei 2011, C-384/09, *Prunus* (n.n.g.).

⁶⁸ HvJ 5 mei 2011, C-384/09, *Prunus* (n.n.g.).

⁶⁹ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks, *Het fiscale stelsel in Caribisch Nederland*, Fiscale Geschriften 29, Den Haag: SDU, 2011.

4. Richtlijnen op het gebied van directe belastingen

Secundair EU-recht is in beginsel niet van toepassing op de LGO,⁷⁰ tenzij de verordeningen/richtlijnen in kwestie een eigen, afwijkende definitie kennen, of anderszins van toepassing zijn verklaard op de LGO, zoals de Spaarrenterichtlijn op de Nederlandse LGO⁷¹ en ook de Franse LGO St. Barthélemy.⁷² Met dat uitgangspunt in het achterhoofd zal hierna worden ingegaan op de Moeder-Dochter- en Fusierichtlijn en de fiscale BES-wetgeving. De Interest- & Royaltyrichtlijn⁷³ en voorgestelde CCCTB-richtlijn⁷⁴ zijn alleen relevant voor vennootschappen die onderworpen zijn aan de Vpb; die raken de Belastingwet BES niet en laat ik verder buiten beschouwing.

4.1. Moeder-Dochterrichtlijn

In relatie tot de BES-eilanden rijst de vraag of de Moeder-Dochterrichtlijn van toepassing is. Dit geldt zowel voor vennootschappen die zijn opgericht naar het recht van de BES-eilanden en die onder de Vpb vallen, als ook – en wellicht belangrijker – voor vennootschappen die op de BES-eilanden zijn gevestigd en onderworpen zijn aan de Opbrengstbelasting (mogelijk een verboden bronbelasting op grond van art. 5 Moeder-Dochterrichtlijn). Daarbij acht ik het hier relevant om twee vragen te beantwoorden. Allereerst rijst de vraag of die vennootschappen een beroep op de richtlijn kunnen doen (*ratione personae*). Alleen 'vennootschappen van een lidstaat' kunnen dat. En ten tweede: is de Opbrengstbelasting aan te merken als een verboden bronbelasting in de zin van art. 5 van de Moeder-Dochterrichtlijn

4.1.1. Vennootschap van een lidstaat

Ingevolge art. 2 lid 1 Moeder-Dochterrichtlijn kan alleen een 'vennootschap van een lidstaat' de Moeder-Dochterrichtlijn inroepen. Een vennootschap van de lidstaat Koninkrijk der Nederlanden is een vennootschap die

- a) een van de in de bijlage bij de Moeder-Dochterrichtlijn genoemde Nederlandse rechtsvormen heeft;⁷⁵
 - b) haar fiscale woonplaats;
 - volgens de fiscale wetgeving van die lidstaat in die lidstaat heeft; en
 - niet buiten de Gemeenschap is gevestigd volgens een met een derde Staat gesloten verdrag;
 - c) zonder keuzemogelijkheid onderworpen is aan de Vpb en zonder ervan te zijn vrijgesteld.
- Wat betreft de in de bijlage genoemde rechtsvorm (het eerste criterium) geldt dat voor enkele lidstaten naast een opsomming met de naam en toenaam van de vennootschappen van die lidstaten een soort vangnetbepaling of *catch all clause* is opgenomen, waarin is bepaald dat ook andere vennootschappen die zijn opgericht naar het recht van die lidstaat en onder vennootschapsbelasting van die lidstaten vallen, kwalificeren als vennootschap van een lidstaat; ook voor Nederland is een dergelijke *catch all clause* opgenomen.

⁷⁰ HvJ 16 februari 1978, 61/77, Commissie/Ierland, omtrent zeevisserij (Jurispr. p. 417), r.o. 46; in gelijke zin: HvJ 28 januari 1999, C-181/97, Van der Kooy (Jurispr. p. I-483), r.o. 34-41.

⁷¹ Via een brief van het Koninkrijk der Nederlanden van 23 mei 2005 houdende de bevestiging van de Ecofin-conclusies van 12 april 2005 en art. 17 lid 2 Spaarrenterichtlijn.

⁷² Besluit 2010/718/EU van de Europese Raad van 29 oktober 2010 tot wijziging van de status van het eiland Saint-Barthélemy ten aanzien van de Europese Unie (Pb 2010, L325/4).

⁷³ Over de Interest&Royaltyrichtlijn wil ik opmerken dat deze geen *catch-all clause* kent en volgens de bijlage sub j alleen van toepassing is op Nederlandse "naamloze vennootschap" en "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid". Art. 2:100 e.v. BW BES en art. 2:200 e.v. BW BES kennen evenwel exact gelijknamige vennootschappen en zijn naar Nederlands recht opgericht. Grammaticaal geïnterpreteerd zou de BES-vennootschap ook kwalificeren als een 'onderneming van een lidstaat' en aanspraak kunnen maken op de Interest&Royaltyrichtlijn op voorwaarde dat die onderworpen is aan de Vpb.

⁷⁴ De voorgestelde CCCTB-richtlijn kent een *catch-all clause* in Bijlage I sub t en is mijns inziens toepasselijk op BES-vennootschappen (om de redenen uiteengezet in par. 4.1.1) op voorwaarde dat zij onderworpen zijn aan de Vpb; Voorstel van de Commissie voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB) van 16 maart 2011 (COM(2011) 121/4).

⁷⁵ Letter s van de Bijlage bij de Moeder-Dochterrichtlijn.

In relatie tot de BES-eilanden onderscheid ik zes verschillende situaties, waarbij het telkens de vraag is of die vennootschappen kwalificeren als 'vennootschap van een lidstaat'. Het gaat daarbij om drie verschillende rechtsvormen: vennootschappen opgericht naar (1) Boek 2 BW, (2) BES-wetgeving van ná 10 oktober 2010: Boek 2 BW BES en (3) Antilliaans recht van voor die datum. Voor die drie soorten vennootschappen kan de fiscale vestigingsplaats verschillen. Relevant acht ik hier twee vestigingsplaatsen, namelijk (a) het Europese deel van Nederland en (b) de BES-eilanden. Bij vestiging op de BES-eilanden bedoel ik een vennootschap die voldoet aan de *substance* eisen van art. 5.2 leden 2 en 3 Belastingwet BES en dus onderworpen zijn aan de Opbrengstbelasting en niet aan de Vpb. Schematisch ziet dat er als volgt uit.

Plaats van vestiging:	Recht van oprichting:		
	Boek 2 BW	BES: na 10/10/'10	voor 10/10/'10
		BES-wetgeving	Antilliaans
Europees Nederland	0	2	4
BES	1	3	5

Of deze zes vennootschappen de Moeder-Dochterrichtlijn kunnen invoeren dient voor ieder van hen afzonderlijke te worden beoordeeld. Voor de Nederlandse vennootschap die is gevestigd in Europees Nederland verandert de BES-wetgeving niets. Het is niet noodzakelijk die hier verder te onderzoeken.

Wat betreft de situaties waar de vennootschappen op de BES-eilanden zijn gevestigd, moet worden geconstateerd dat zij niet in de interne markt zijn gevestigd. Alleen om die reden zou de Moeder-Dochterrichtlijn al niet van toepassing zijn. Desalniettemin kent art. 2 lid 1 sub b Moeder-Dochterrichtlijn mijns inziens een eigen territoriale afbakening door te vereisen dat de vennootschap niet buiten de Gemeenschap mag zijn gevestigd volgens een belastingverdrag met een derde land.⁷⁶ Als we deze bepaling teleologisch zouden uitleggen, moet wederom worden geconcludeerd dat een vennootschap die op de BES-eilanden is gevestigd niet in de interne markt is gevestigd en daarmee geen beroep kan doen op de Moeder-Dochterrichtlijn.⁷⁷ In zijn arrest in de zaak *Gaz de France* komt het HvJ tot de conclusie dat de lijst waarin de vennootschappen van de lidstaten worden vermeld vrij letterlijk moet worden opgenomen.⁷⁸ Staat een vennootschap niet op de lijst, dan is het geen vennootschap van een lidstaat in de zin van de Moeder-Dochterrichtlijn, ook al is die vennootschap opgericht volgens het recht van die lidstaat en onderworpen aan vennootschapsbelasting en dus gelijkwaardig aan de wel genoemde vennootschappen op die lijst.⁷⁹ Het HvJ verkiest daarmee een grammaticale uitleg boven een teleologische. Als we art. 2 Moeder-Dochterrichtlijn daarmee ook grammaticaal mogen uitleggen, is het toch opportuun de vijf situaties, ook die waar de vennootschappen op de BES-eilanden zijn gevestigd, nader te onderzoeken.

1. Nederlandse vennootschap gevestigd op BES

Een Nederlandse N.V./B.V.

- staat expliciet genoemd in bijlagen;
- heeft haar fiscale woonplaats op grond van art. 2 lid 4 Vpb in Nederland en is niet op grond van een verdrag met een derde land buiten de Gemeenschap gevestigd; de Belastingregeling voor het land Nederland kwalificeert niet als een dergelijke verdrag;
- is (zonder keuzemogelijkheid/vrijstelling) onderworpen aan Nederlandse vennootschapsbelasting.

⁷⁶ Dat het HvJ in deze bepaling niet alleen de personele, maar ook de territoriale reikwijdte leest, blijkt mijns inziens uit: HvJ 4 juni 2009, C-439/07 en C-499/07. KBC Bank NV en BRB, Jurispr. P. I-4409, r.o. 63.

⁷⁷ Volgens de eerste overweging van de considerans van de Moeder-Dochterrichtlijn is het doel de bevordering van grensoverschrijdende samenwerking tussen moeder- en dochtervennootschappen binnen de interne markt. Daarnaast is de rechtsgrondslag van deze richtlijn art. 100 EEG (nu art. 115 VWEU), op basis waarvan ter bevordering van de interne markt harmonisatiemaatregelen kunnen worden aangenomen.

⁷⁸ HvJ 1 oktober 2009, C-247/08, *Gaz de France* (Jurispr. p. I-9225).

⁷⁹ Overigens meen ik dat het HvJ tot een andere uitkomst had moeten komen wegens schending van het gelijkheidsbeginsel: G.F. Boulogne & W.W. Geursen, "*Gaz de France: Dividends to Companies Not Listed in the Parent-Subsidiary Directive Are Not Exempt*", *European Taxation* 4/2010, p. 129.

Daarmee is een Nederlandse vennootschap die is gevestigd op BES-eilanden een vennootschap van een lidstaat die de Moeder-Dochterrichtlijn kan invoeren.

2. BES-vennootschap gevestigd in Europees Nederland

Een BES-Vennootschap die is opgericht na 10/10/10 op grond van boek 2 BW BES en in Europees Nederland is gevestigd

- a) valt onder de *catch all clause*, omdat het een andere vennootschap die is opgericht naar *Nederlands recht* – het BW BES is immers Nederlands recht – en valt op grond van art. 2 lid 8 Vpb onder de Nederlandse vennootschapsbelasting;
- b) heeft haar fiscale woonplaats op grond van art. 2 lid 8 Vpb in Nederland en is niet op grond van een verdrag met een derde land buiten de Gemeenschap gevestigd;
- c) is (zonder keuzemogelijkheid/vrijstelling) onderworpen aan Nederlandse vennootschapsbelasting.

Daarmee is een BES-vennootschap die in Nederland is gevestigd een vennootschap van een lidstaat die de Moeder-Dochterrichtlijn kan invoeren. Ook Kavelaars en Adeler zijn van mening dat in Nederland gevestigde BES-vennootschappen zich kunnen beroep op secundair EU-recht.⁸⁰

3. BES-vennootschap gevestigd op BES

Een BES-Vennootschap die is opgericht na 10/10/10 op grond van boek 2 BW BES en op de BES-eilanden is gevestigd voldoet om dezelfde reden niet aan de eerste en het derde criterium. Die vennootschap is op grond van art. 2 lid 8 Vpb niet onderworpen aan de Vpb. De *catch all clause* in de bijlage vereist immers naast de rechtsvorm ook onderworpenheid aan de Vpb. Ook het derde criterium van art. 2 lid 1 sub c Moeder-Dochterrichtlijn vereist dat.

4. Antilliaanse vennootschap gevestigd in Europees Nederland

Een BES-Vennootschap die is opgericht voor 10/10/10 op grond van Antilliaans recht en in Europees Nederland is gevestigd valt niet onder de *catch all clause*, omdat die vennootschap niet is opgericht naar Nederlands recht, maar naar Antilliaans recht.

5. Antilliaanse vennootschap gevestigd op BES

Een BES-Vennootschap die is opgericht voor 10/10/10 op grond van Antilliaans recht en op de BES-eilanden is gevestigd, valt om dezelfde reden niet onder de *catch all clause*.

Samenvattend moet ik concluderen op basis van een grammaticale uitleg dat van de vijf situaties er slechts twee onder de Moeder-Dochterrichtlijn vallen: de Nederlandse vennootschap gevestigd op BES en de BES-vennootschap gevestigd in Europees Nederland. Wat betreft die laatste, kan een beroep op de Moeder-Dochterrichtlijn noodzakelijk zijn, indien zij een dochtermaatschappij in een andere lidstaat dan het Koninkrijk der Nederlanden heeft en wordt geconfronteerd met de inhouding van bronbelasting op een dividenduitkering in strijd met art. 5 Moeder-Dochterrichtlijn. Ten opzichte van de Nederlandse fiscus zal deze BES-vennootschap een beroep op art. 4 lid 1 Moeder-Dochterrichtlijn niet nodig hebben, nu zij gebruik kan maken van de deelnemingsvrijstelling.

4.1.2. Is de Opbrengstbelasting een “bronbelasting op de uitgekeerde winst”?

Voor wat betreft de Nederlandse N.V./B.V. die op de BES-eilanden is gevestigd, onderworpen is aan de Opbrengstbelasting en kwalificeert als ‘vennootschap van een lidstaat’, rijst vervolgens de vraag of de Opbrengstbelasting is aan te merken als een ‘bronbelasting op de uitgekeerde winst’ die ingevolge art. 5 Moeder-Dochterrichtlijn achterwege dient te blijven indien de moedervennootschap ook een ‘vennootschap van een lidstaat’ is en aan de overige voorwaarden wordt voldaan.⁸¹

⁸⁰ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks, Het fiscale stelsel in Caribisch Nederland, Fiscale Geschriften 29, Den Haag: SDU, 2011.

⁸¹ Zoals de minimum participatie van 10% van art. 3 lid 1 sub a Moeder-Dochterrichtlijn.

Uit de jurisprudentie van het HvJ (laatstelijk uit de zaak *Ferrero*) blijkt dat er drie voorwaarden zijn waaraan een belasting moet voldaan om aangemerkt te worden als bronbelasting:⁸²

- (i) de uitkering van dividend (of elke andere opbrengst van waardepapieren) vormt het belastbare feit;
- (ii) de grondslag van die belasting is het bedrag van het dividend (of die andere opbrengst van waardepapieren); en
- (iii) de belastingplichtige is de aandeelhouder (of de houder van die waardepapieren).

Volgens art. 5.6 lid 3 Belastingwet BES dient de Opbrengstbelasting te worden ingehouden op het tijdstip waarop de opbrengst ter beschikking is gesteld aan de aandeelhouder; daarmee is aan de eerste voorwaarde voldaan. Aan de tweede voorwaarde is ook voldaan, aangezien de Opbrengstbelasting volgens art. 5.3 Belastingwet BES wordt geheven naar de opbrengst. Aan de derde voorwaarde is voldaan, omdat art. 5.1 Belastingwet BES in onomwonden termen aangeeft dat de Opbrengstbelasting wordt geheven van de gerechtigde "tot de opbrengst van aandelen".

Volgens mij is er ook nog een vierde voorwaarde die het HvJ niet in zijn jurisprudentie noemt, maar wel besloten ligt in de definitie van 'bronbelasting' zelf – en misschien wel té voor de hand liggend is –: de belasting wordt ingehouden door het uitdelende lichaam; het is immers een bronbelasting. De Opbrengstbelasting wordt op grond van art. 5.6 lid 2 Belastingwet BES door het uitdelend lichaam ingehouden.

Uit het voorgaande kan ik niet anders concluderen dat de Opbrengstbelasting een bronbelasting is in de zin van art. 5 Moeder-Dochterrichtlijn en niet mag worden geheven als aan de andere voorwaarden van die richtlijn is voldaan.

Wellicht dat daar tegenin valt te brengen dat er bij de Opbrengstbelasting geen sprake is van dubbele belasting; er is immer geen voorafgaande winstbelasting. Het doel van de Moeder-Dochterrichtlijn is juist het tegengaan van dubbele belasting blijkt bijvoorbeeld uit het arrest in de zaak *Denkavit*.⁸³ Daarmee is de Opbrengstbelasting dus niet in tegenspraak. Ik acht dat een valide argument. Desalniettemin heeft het HvJ dat argument van tafel geveegd in zijn arrest in de zaak *Athinaiki Zythopoiia* door te stellen dat elke belasting die grensoverschrijdende aandeelhoudersrelaties tussen moeder- en dochtervennootschappen benadeelt onder de richtlijn verboden is, ook al was er in die zaak ook geen sprake van dubbele belasting, aangezien de bronbelasting slechts werd geheven over opbrengsten die eerder niet/nauwelijks waren belast onder de Griekse winstbelasting.⁸⁴

Tot slot zou de wetgever er voor kunnen kiezen de belastingplicht te verleggen van de aandeelhouder naar het inhoudingsplichtige BES-lichaam. Daarmee zou niet meer zijn voldaan aan de derde voorwaarde. De vraag is evenwel, of het derde criterium de belastingplichtige is in (strikt) juridische zin betreft, dan wel in economische zin. De arresten *Athinaiki Zythopoiia* en *Océ van der Grinten*⁸⁵ lijken te wijzen op de economische benadering;⁸⁶ In *FII Group Litigation*⁸⁷ lijkt het HvJ neutraal. In de meest recente zaken *Burda*⁸⁸ en *Ferrero*⁸⁹ lijkt het HvJ daar expliciet afstand van te willen nemen en voor de juridische benadering te kiezen.⁹⁰ Wat daar ook van zij, op dit moment is de aandeelhouder de belastingplichtige voor de Opbrengstbelasting.

⁸² HvJ 24 juni 2010, C-338 en 339/08, *Ferrero*, n.n.g., r.o. 26 en daarvoor HvJ 26 juni 2008, C-284/06, *Burda* (Jurispr. p. I-4571), r.o. 52 en de aldaar aangehaald rechtspraak.

⁸³ HvJ 17 oktober 1996, C-283, 291 en 292/94, *Denkavit e.a.* (Jurispr. p. I-5063), r.o. 22.

⁸⁴ HvJ 4 oktober 2001, C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia AE* (Jurispr. p. I-6797), r.o. 25.

⁸⁵ HvJ 25 september 2003, C-58/01, *Océ van der Grinten* (Jurispr. p. I-9809), r.o. 51.

⁸⁶ G. Rolle, "Is corporate income tax a withholding tax? Some comments on the *Athinaiki Zythopoiia* case", *EC Tax Review* 2003 p.36.

⁸⁷ HvJ 12 december 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Jurispr. p. I-11753), r.o. 108, 109.

⁸⁸ HvJ 26 juni 2008, C-284/06, *Burda* (Jurispr. p. I-4571), r.o. 61 en 62.

⁸⁹ HvJ 24 juni 2010, C-338 en 339/08, *Ferrero* (n.n.g.), r.o. 34.

⁹⁰ Zie nader over de vraag of het HvJ voor een economische of juridische benadering kiest en waar de grens tussen die twee ligt: I.F. Stavropoulos, "The EC Parent-Subsidiary Directive and the Decision of the European Court of Justice in *Burda*", *European Taxation* 3/2009, p. 150; de redactie van de Vakstudie Nieuws is meer resoluut: dit vereiste moet strikt worden toegepast (V-N 2008/35.14).

4.2. Fusierichtlijn

BES-vennootschappen kunnen ook fuseren en splitsen op grond van art. 2:309 e.v.,⁹¹ respectievelijk 2:335 e.v. BW BES. De gevolgen van een fusie of splitsing waarbij de BES-vennootschap verdwijnt in een niet op de BES-gevestigde vennootschap, leidt tot de eindheffing in de Opbrengstbelasting van art. 5.8 Belastingwet BES (zelfs al blijft er een vast inrichting achter). Dat doet de vraag rijzen of dat in strijd is met art. 8 lid 1 Fusierichtlijn, op grond waarvan geen heffing over de opbrengst mag plaatsvinden bij de aandeelhouder. Overigens zal een aandelenruil geen Opbrengstbelastingheffing veroorzaken, aangezien het BES-lichaam gewoonlijk aan alle voorwaarden zal blijven voldoen.

4.2.1. Vennootschap van een lidstaat

De Fusierichtlijn kent dezelfde *catch all clause* als de Moeder-Dochterrichtlijn in art. 3 Fusierichtlijn. Dezelfde analyse als hierboven onder para. 4.1.1 gaat hier wat mij betreft op. Dat betekent dat BES-vennootschappen die op grond van art. 2 lid 8 Vpb in Nederland zijn gevestigd en onderworpen zijn aan de Vpb daaronder vallen. Ook vennootschappen opgericht naar Nederlands recht die op de BES-eilanden zijn gevestigd en aan de substance-eisen van art. 5.2 leden 2 en 3 Belastingwet BES voldoen zouden dan een beroep kunnen doen op de Fusierichtlijn.

4.2.2. Opbrengstbelasting een verboden belastingheffing?

Ingevolge artikel 8 lid 1 Fusierichtlijn mag de fusie/splitsing niet leiden tot "enigerlei belastingheffing op het inkomen, de winst of de meerwaarden van deze deelgerechtigde". Veel jurisprudentie over die bepaling is er niet. Uit de zaak *A.T.* blijkt de fusie/splitsing niet mag worden "belemmerd door uit de fiscale voorschriften van de lidstaten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies."⁹² De Opbrengstbelasting is zoals gezegd een heffing van de deelgerechtigde ex art. 5.1 Belastingwet BES. De ruime definitie van art. 8 lid 1 Fusierichtlijn en eveneens ruime definitie in *A.T.* maakt het zeer bepleitbaar dat de bij een fusie/splitsing geheven Opbrengstbelasting in strijd is met de Fusierichtlijn.

5. Staatssteun en de afwezigheid van winstbelasting

Het verbod op staatssteun van art. 107 VWEU is van toepassing op de UPG en niet van toepassing op de LGO.⁹³ Het LGO-besluit kent van de mededingingsrechtelijke bepalingen, waar de staatssteunregels deel van uitmaken, alleen een kartelverbod en een verbod op misbruik van machtspositie.⁹⁴ De afwezigheid van winstbelasting kan daarom niet worden getoetst aan de staatssteunregels.

De heroverweging over vijf jaar of de BES-eilanden dan niet alsnog de UPG-status zouden moeten krijgen,⁹⁵ leidt er evenwel toe dat ik de analyse hier nog niet beëindig. Als de BES-eilanden UPG zouden worden, worden de staatssteunregels van toepassing. Art. 107 VWEU vereist dat er sprake is van een specifiek voordeel.⁹⁶ De afwezigheid van een winstbelasting is

⁹¹ De vraag is alleen of een verdwijnende vennootschap ook een BES-vennootschap kan zijn. Nu is alleen geregeld dat een buitenlandse vennootschap de verdwijnende is en een BES-vennootschap de verkrijgende (art. 2:323a BW BES).

⁹² HvJ 11 december 2008, C-285/07, *A.T.* (Jurispr. p. I-9329), r.o. 21.

⁹³ Zie bijvoorbeeld het Commissiebesluit van 5 oktober 2010 in N 159/2010 betreffende de Franse staatssteun voor inwoners van de Franse overzeese gebieden, par. 39 en voetnoot 15: "*Actuellement seuls [les régions ultrapériphériques (=UPG)] sont soumis[es] aux dispositions du traité (article 355, paragraphe 1, TFUE). Les [pays et territoires d'outre-mer (PTOM=LGO)] (...) ne font l'objet que du régime spécial d'association défini dans la quatrième partie du traité (article 355, paragraphe 2, TFUE). Ce régime d'association ne comprend pas les dispositions sur les aides d'Etat*".

⁹⁴ Art. 14 lid 2 LGO-Besluit en art. 48 LGO-Besluit.

⁹⁵ Brief van de staatssecretaris van BZK van 30 september 2008 over het kabinetsstandpunt inzake de UPG-status voor de eilandgebieden van de Nederlandse Antillen en Aruba, nr. 2008-0000463521 (31700 IV, nr. 3), herhaald in Nota n.a.v. het nader verslag Belastingwet BES, TK 2009-2010, 32 189, nr. 10, p. 25.

⁹⁶ En daarnaast dient de maatregel (1) met staatsmiddelen te zijn bekostigd (hetgeen het geval is met gedeerde belastinginkomsten); (2) de mededinging te vervalsen; en (3) het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig

ontegenzeggelijk een voordeel.⁹⁷ De vraag is of dit specifiek is en met name of hier sprake is van regionale specificiteit. Voor de BES-eilanden is de maatregel niet specifiek, omdat iedere aldaar gevestigde vennootschap geen winstbelasting hoeft te betalen. Is het relevante referentiekader geheel Nederland, dan wordt de maatregel wel specifiek. Immers alleen in het Caribische deel van Nederland wordt geen winstbelasting geheven; in de rest van Nederland wel in de vorm van Vpb. In dat geval is er sprake van regionale selectiviteit en wordt voldaan aan het specificiteitscriterium van art. 107 VWEU. De beoordeling van staatssteun valt of staat dus met de reikwijdte van het geografische referentiegebied.

In zijn arrest betreffende fiscale staatssteun op de Azoren (een UPG) oordeelde het HvJ dat niet het grondgebied van de lidstaat als geheel als referentiekader voor de specificiteit dient, maar het grondgebied van een regionaal lichaam op voorwaarde dat het bestuur van dat regionale lichaam op "financieel en economisch beleidsterrein"⁹⁸ voldoende autonoom is ten opzichte van het centrale bestuur van de lidstaat.⁹⁹ Die autonomie houdt in dat de fiscale maatregel in kwestie een beslissing moet zijn van de regionale autoriteiten. Dat is ten aanzien van de Belastingwet BES niet het geval, aangezien de Belastingwet BES en art. 2 lid 8 Vpb formele wetten en daarmee maatregelen van het centrale bestuur zijn. Uit het *Azoren*-arrest blijkt ook dat de nadelige budgettaire gevolgen van een voordelige fiscale maatregel door de regionale overheid moeten worden gedragen. Dat is in dezen ook niet het geval, aangezien de opbrengsten van de Belastingwet BES in de algemene middelen van Nederland stromen.¹⁰⁰

Als de BES-eilanden de UPG-status zouden verwerven, zal de afwezigheid van winstbelasting om bovenstaande redenen als staatssteun kwalificeren. Door dan over te gaan op de invoering van een winstbelasting op de BES-eilanden die tot dezelfde belastingdruk als de Vpb leidt, zal er geen sprake meer zijn van staatssteun (of door de Vpb in Nederland af te schaffen; dan is de maatregel immers ook niet meer specifiek).

Ook is het mogelijk de maatregel dan door de Commissie te laten goedkeuren. Door het insulaire en daarmee economisch achtergestelde karakter acht de Commissie staatssteun op de UPG vaak verenigbaar op grond van art. 107 lid 3 sub a VWEU.¹⁰¹

6. Conclusie

De intrastatelijke wijziging waarbij de BES-eilanden op 10 oktober 2010 van onderdeel van voormalige het land Nederlandse Antillen, onderdeel werden van het land Nederland, heeft geen gevolgen gehad voor hun EU-rechtelijke status. Zij waren LGO en blijven LGO. Daardoor zijn de regels betreffende de interne markt, de fiscale richtlijnen op het gebied van directe belastingen en de staatssteunregels niet van toepassing geworden. Daarmee verandert er niets ten opzichte van de situatie van voor die datum. Die EU-regels zijn wel van toepassing op de UPG, maar of de BES-eilanden UPG zullen worden, zal in 2015 worden bediscussieerd, alhoewel met de invoering van de US Dollar als officiële munteenheid in plaats van de Euro al wel een barrière is opgeworpen voor de UPG-status.

Waardoor mogelijk de toepassing van het EU-recht wel is veranderd, is de kwalificatie van het vennootschapsrecht van de BES-eilanden in boek 2 BW BES als *Nederlands* recht, in plaats van Antilliaans recht wat het daarvoor was.

Daardoor is de vrijheid van vestiging via art. 54 VWEU van toepassing op BES-vennootschappen met hoofdbestuur/-vestiging in de interne markt; BES-vennootschappen met hoofdbestuur/-vestiging op de BES-eilanden, kunnen dat niet invoeren, waardoor art. 49 VWEU geen soelaas zal kunnen bieden tegen de exitheffing van art. 5.8 Belastingwet BES.

te beïnvloeden. Ik neem aan dat de afwezigheid van winstbelasting aan deze overige criteria van art. 107 VWEU voldoet.

⁹⁷ Zo valt te lezen in de MvT Belastingwet BES dat: "lichamen die op basis van de vestigingsplaatsfictie als bedoeld in artikel 5.2 van de Belastingwet BES bij beschikking in de BES eilanden zijn gevestigd ten opzichte van lichamen die op basis van datzelfde artikel in Nederland worden geacht te zijn gevestigd een belastingniveau ontstaat dat beduidend lager is dan die normaal gesproken van toepassing is"; MvT Belastingwet BES, TK 2009–2010, 32 189, nr. 3, p. 35.

⁹⁸ HvJ 11 september 2008, C-428 en 434/06, UGT-Rioja (Jurispr. p. I-6747), r.o. 51.

⁹⁹ HvJ 6 september 2006, C-88/03, Portugal/Commissie (Jurispr. p. I-7115), r.o. 67 en 68.

¹⁰⁰ MvT Belastingwet BES, TK 2009–2010, 32 189, nr. 3, p. 7.

¹⁰¹ Verslag van de Commissie over de maatregelen ter uitvoering van artikel 299, lid 2: de ultraperifere regio's van de Europese Unie, par. 5 (COM/2000/147).

Ook de Moeder-Dochter- en Fusierichtlijn zijn via de *catch all clause* van toepassing op BES-vennootschappen die in het Europese deel van Nederland zijn gevestigd. Op basis van een grammaticale interpretatie zouden beide richtlijnen eveneens van toepassing moeten zijn op naar boek 2 BW opgerichte N.V.'s en B.V.'s die op de BES-eilanden zijn gevestigd wanneer zij aan de *substance*-eisen van art. 5.2 leden 2 en 3 Belastingwet BES voldoen. Zij zijn dan onderworpen aan de Opbrengstbelasting van 5%. Van heffing daarvan zou onder de Moeder-Dochterrichtlijn in zijn geheel moeten worden afgezien, wanneer de moedervernootschap voldoet aan de overige voorwaarden (10% participatie, etc.). De exitheffing van art. 5.8 Belastingwet BES die wordt geheven van de aandeelhouder bij een fusie waarbij die Nederlandse op de BES-eilanden gevestigde vennootschappen verdwijnen, is dan in strijd met de Fusierichtlijn.

De afwezigheid van winstbelasting op de BES-eilanden voor vennootschappen kwalificeert als staatssteun onder art. 107 lid 1 VWEU. Zolang de BES-eilanden geen UPG zijn, is het verbod op staatssteun evenwel niet van toepassing.